

Audience publique du 5 juillet 2006

=====

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 20523 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 31 octobre 2005 par Monsieur ..., ingénieur technicien, demeurant à L-..., tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1999, émis à son égard le 21 juillet 2004 par le bureau d'imposition Luxembourg 6 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 31 janvier 2006 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 8 février 2006 par Monsieur ... ;

Vu la demande adressée par Monsieur ... le 15 mars 2006 au président de la deuxième chambre tendant à se voir permettre de prendre un mémoire supplémentaire à la suite du dépôt du dossier fiscal au greffe du tribunal administratif le 3 mars 2006 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 24 avril 2006 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 5 avril 2006 par Monsieur ... ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 21 avril 2006 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 mai 2006 à laquelle l'affaire avait été refixée pour continuation des débats.

Suite au dépôt en date du 20 décembre 2001 par Monsieur ... de sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 1999, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », adressa le 18 juin 2004 à l'intéressé une lettre recommandée l'informant que « *le bureau d'imposition dérogera à votre déclaration sur les points suivants - voir projet d'imposition en annexe* ». Le projet d'imposition annexé renseignait un revenu imposable ajusté de 1.616.696 LUF, englobant notamment un revenu net de capitaux mobiliers de 1.142.655 LUF et de la location de bien de – 107.030 LUF et tenant compte d'une déduction de 264.815 LUF au titre de charges extraordinaires. Ce projet comportait en outre les informations suivantes :

« * *REV. DE CAPITAUX : AJOUTE INTERETS MORATOIRES.*
* *REV. DE LOCATION : REDRESSEMENT DES RECETTES DE L'IMMEUBLE LOUE A 177 ROUTE D'ESCH L-1471 LUXEMBOURG.*
* *CHARGES EXTRAORDINAIRES : INTERETS DEBITEURS ; VOIR SOUS DEPENSES SPECIALES + REDRESSEMENT ; VOIR ANNEES ANTERIEURES* ».

Par courrier recommandé du 29 juin 2004, Monsieur ... soumit au bureau d'imposition ses observations et son opposition formelle par rapport audit projet d'imposition.

Le 21 juillet 2004, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1999, retenant les bases d'imposition et côtes d'impôt dues telles que renseignées dans le projet d'imposition du 18 juin 2004 et déclarant s'être écarté de la déclaration d'impôt afférente sur les points suivants :

« * *BULLETIN SELON LE PROJET D'IMPOSITION SUR LE REVENU 1999 DU 18.06.2004 ETABLI PAR LE BUREAU D'IMPOSITION.*
* *CHARGES EXTRAORDINAIRES : ABATTEMENT FORFAITAIRE 20.700 LUF INCLUS.*
* *CHARGES EXTRAORDINAIRES : INTERETS DEBITEURS ; VOIR SOUS DEPENSES SPECIALES* ».

Par courrier du 27 juillet 2004, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* », une réclamation à l'encontre du prédit bulletin d'impôt du 21 juillet 2004, dans laquelle il renvoya quant à ses moyens à sa « *note de désaccord quant au projet d'imposition sur le revenu relatif à l'année d'imposition 1999* » du 18 juin 2004.

En l'absence d'une décision directoriale à la suite de ladite réclamation, Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée le 31 octobre 2005, un recours contentieux tendant à la réformation du prédit bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 1999 du 21 juillet 2004.

Lors des plaidoiries à l'audience du 3 avril 2006, le demandeur a encore sollicité et obtenu l'autorisation de pouvoir produire un mémoire supplémentaire suite au dépôt du dossier fiscal en date du 3 mars 2006. Il s'ensuit que sa « *demande en*

injonction de production du dossier administratif », libellée dans son mémoire en réplique, est à rejeter comme étant devenue sans objet.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé contre un bulletin d'impôt sur le revenu en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre ledit bulletin d'impôt sur le revenu du 21 juillet 2004.

Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur conteste en premier lieu le montant du revenu de capitaux mobiliers lui mis en compte par le bureau d'imposition. S'il soutient dans un premier temps que le montant de 1.142.655 LUF serait purement fantaisiste et appuyé par aucune pièce ou motivation, il admet dans un deuxième temps, après avoir consulté le dossier fiscal, que ce montant représenterait les intérêts moratoires lui versés par la Caisse de pension des employés privés pour la période allant du 2 juillet 1986 au 31 janvier 1992, lequel montant aurait déjà été « *pris en considération de manière erronée* » pour l'année d'imposition 1998.

Le délégué du gouvernement rétorque que d'après les pièces du dossier fiscal, le montant litigieux représenterait effectivement les intérêts moratoires que le demandeur aurait reçus de la Caisse de pension des employés privés en 1998. Ce serait donc à tort que cette recette aurait été incluse dans le revenu imposable de l'année 1999, alors qu'en vertu de l'article 108 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », elle serait à attribuer à l'année d'imposition au cours de laquelle elle a été mise à disposition, de sorte que contrairement à la prétention du demandeur, ce serait à bon droit qu'elle aurait été prise en considération pour l'année 1998, étant donné qu'elle aurait été payée en 1998.

Aux termes de l'article 108 (1) 1. 1^{ère} phrase LIR « *les recettes sont à attribuer à l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont mises à disposition du contribuable* ».

En l'espèce, il ressort d'un certificat de la Caisse de pension des employés privés du 20 mai 1998 que suite à un arrêt rendu le 26 mars 1997 par le Conseil supérieur des assurances sociales, des intérêts moratoires d'un montant de 1.142.649 LUF ont été liquidés en date du 29 avril 1998 par ladite caisse de pension au profit du demandeur.

Par voie de conséquence, lesdits intérêts moratoires doivent être considérés comme ayant été mis à la disposition du demandeur au cours de l'année d'imposition 1998, de sorte que la disposition précitée de l'article 108 LIR s'oppose à toute prise en compte utile au titre de l'exercice fiscal 1999.

Il s'ensuit que le bulletin d'imposition déféré encourt la réformation sur ce point en ce que le revenu de capitaux mobiliers imputé au demandeur est à réduire du montant de 1.142.649 LUF.

Le demandeur soutient ensuite que le revenu net de la location de biens pour l'année 1999 aurait dû être fixé à - 137.408 LUF, dont le montant de - 17.478 LUF pour la période allant du 1^{er} janvier au 30 septembre 1999 représentant sa quote-part dans les revenus collectifs avec sa mère, Madame ..., tel que ce montant aurait été retenu par le jugement du tribunal administratif du 14 octobre 2004 (n° 17718 du rôle), et le montant de -120.730 LUF pour la période allant du 1^{er} octobre au 31 décembre 1999. Dans ce contexte, il reproche au bureau d'imposition de ne pas avoir tenu compte des redressements des recettes de location prononcés par ledit jugement.

Le délégué du gouvernement rétorque sur ce point qu'en vertu du paragraphe 231 AO, le bulletin de l'impôt sur le revenu ne pourrait être critiqué au motif que le revenu de location établi par établissement séparé et en commun serait inexact. Quant à la période allant du 1^{er} octobre au 31 décembre 1999, il soutient que le demandeur n'expliquerait pas quels redressements de recettes résultant dudit jugement du 14 octobre 2004 concernant l'établissement en commun des revenus pour la période antérieure de 1999 auraient dû être pris en considération par le bulletin déféré.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur insiste sur le fait qu'aucun changement ne serait intervenu par rapport à la situation des recettes de loyer, telle que retenue par le prédit jugement du 14 octobre 2004.

Dans son mémoire supplémentaire, le demandeur soutient encore que la fiche de logement pour l'année 1999, remplie par Monsieur B., n'aurait aucune valeur dans la mesure où les données y contenues seraient « *incomplètes et/ou inexactes* ». Il conteste en ordre subsidiaire le montant du loyer indiqué sur la fiche de logement tout en versant à l'appui un ordre de virement du locataire. Quant au compte de profits et pertes pour l'année 1999 figurant au dossier fiscal, il soutient ne pas saisir la raison d'être de ce document dans le cadre de son dossier.

Le délégué du gouvernement fait valoir que le demandeur aurait déclaré et maintiendrait qu'il touchait un loyer mensuel de 15.000 LUF, documenté par des virements reçus de la société anonyme P.H.B. Or, le bureau d'imposition aurait vérifié auprès du bureau d'imposition Sociétés 2, compétent pour la société P.H.B., que cette dernière aurait effectivement payé un loyer de 15.000 LUF. Or, lors du recensement fiscal d'octobre 1999, le sieur B. aurait indiqué sur sa fiche de logement un loyer de 22.000 LUF, outre une avance sur charges de 7.000 LUF. Il propose dès lors d'entendre le sieur B. comme témoin « *pour être entendu sur la situation de fait visée dans la fiche de logement de 1999* ».

Aux termes du paragraphe 232 (2) AO, « *liegen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser*

Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden ».

Conformément à cette disposition légale, un moyen tendant à énerver le bien-fondé de la fixation de bases d'imposition contenues dans un bulletin d'établissement en commun de revenus ne peut pas être soulevé dans le cadre d'un recours contre le bulletin individuel de l'impôt sur le revenu reprenant le revenu ainsi imputé au contribuable, mais doit être soumis dans le cadre d'une voie de recours dirigée directement contre ledit bulletin d'établissement. Il s'ensuit que les contestations du demandeur relatives au revenu de la location de biens fixé dans le bulletin d'établissement et se rapportant aux 9 premiers mois de l'année 1999 doivent être écartées comme n'étant pas pertinentes.

Pour le surplus, il y a lieu de relever que le tribunal a prononcé par jugement du 14 octobre 2004, dans le cadre d'un recours introduit par Monsieur ... et inscrit sous le numéro 17718 du rôle, la réformation partielle du bulletin d'établissement en commun pour l'année 1999 du 19 juin 2003 et que suite audit jugement, le bureau d'imposition a émis le 2 février 2005 un bulletin d'établissement en commun rectificatif retenant comme quote-part dans les revenus collectifs le montant de – 17.478 LUF dans le chef de Monsieur Conformément au paragraphe 218 (4) AO, les bases fixées par ledit bulletin d'établissement en commun devront dès lors être reprises dans le bulletin d'impôt individuel de l'intéressé en vue de la fixation de la cote de l'impôt sur le revenu lui applicable.

Quant au revenu de la location de biens pour les 3 derniers mois de l'année 1999, il ressort des pièces soumises par le demandeur ensemble avec la déclaration déposée le 20 décembre 2001, et plus particulièrement des copies d'extraits de compte annexées, que le demandeur s'est vu crédité pour les trois derniers mois de l'année 1999 un montant mensuel de 15.000 LUF à titre de loyer et charges, le donneur d'ordre desdits virements étant indiqué comme P.H.B., avec adresse à L-....

Il ressort encore des éléments du dossier que le bureau d'imposition a taxé les recettes de loyers au montant total de 66.000 LUF pour les 3 derniers mois de l'année 1999, en se basant, d'une part, sur une fiche de logement pour la même année remplie et signée par un certain B.. et portant indication d'un loyer mensuel de 22.000 LUF plus les avances sur frais de 7.000 LUF et, d'autre part, sur le compte de profits et pertes au 31 décembre 1999 de la société P.H.B. S.A. renseignant des frais de location de bureau d'un montant total de 165.000 LUF.

Il découle des dispositions combinées des paragraphes 205 (1) et (2), 209 (1) et 217 AO que le bureau d'imposition est tenu d'examiner le contenu des déclarations déposées par le contribuable et qu'en cas de doute sur la véracité de cette dernière, il est tenu d'entreprendre des investigations. En principe, le bureau d'imposition devrait ainsi d'abord donner au contribuable l'occasion de compléter et d'explicitier ses déclarations antérieures et ne devrait recourir à des renseignements à fournir par de tierces personnes qu'au cas où les discussions avec le contribuable ne donnent pas de résultat. Une taxation de bases d'imposition n'est admissible que si même les investigations complémentaires ne permettent pas une fixation correcte des recettes ou frais en cause.

En l'espèce, s'il ressort des éléments du dossier que suite au dépôt en date du 20 décembre 2001 de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1999, le bureau d'imposition a procédé à un certain nombre d'investigations et de vérifications, consistant d'une part en la fiche de logement remplie par Monsieur B.. dans le cadre du recensement fiscal d'octobre 1999, et d'autre part en des renseignements pris auprès du bureau d'imposition Luxembourg 2 au sujet de la société anonyme P.H.B. S.A., il n'en reste pas moins que les informations ainsi collectées ne permettent pas de tirer des conclusions concordantes au sujet du montant réel du loyer encaissé par le demandeur.

S'il est vrai que le demandeur a été informé, conformément au paragraphe 205 (3) AO, par courrier du 18 juin 2004 quant aux redressements que le bureau d'imposition entendait opérer par rapport à ladite déclaration, il ne ressort pourtant pas des éléments du dossier à disposition du tribunal que le bureau d'imposition aurait attiré plus particulièrement l'attention du demandeur sur ses doutes quant à la véracité du montant de loyer déclaré et documenté et invité le demandeur à expliquer les différences de loyer résultant ainsi, d'une part, des extraits de compte versés par le demandeur en annexe à sa déclaration et, d'autre part, de la fiche de logement pour l'année 1999, avant de fixer son intention, matérialisée par le projet d'imposition adressé au demandeur en annexe au courrier du bureau d'imposition du 18 juin 2004, de taxer les recettes de loyers à un niveau supérieur à celui figurant dans la susdite déclaration.

S'il est encore vrai que le bureau d'imposition s'est ainsi conformé au texte du paragraphe 205 (3) AO, force est toutefois de constater que le bureau d'imposition n'a pas épuisé toutes ses possibilités d'investigation, et notamment la possibilité lui offerte par le paragraphe 175 (1) et (2) AO d'obtenir des renseignements de la part de tierces personnes et notamment du signataire de la fiche de logement, à savoir Monsieur B., de sorte qu'il n'a pas pu procéder à une taxation de recettes sans autre mesure d'instruction documentée au dossier et sans faire valoir des indices plus concrets d'un défaut partiel de déclaration de recettes de loyers, la production de la fiche de logement litigieuse et du compte de pertes et profits de la société P.H.B. S.A. ne permettant pas d'établir à suffisance de droit qu'un loyer plus élevé que celui documenté par les extraits de compte a été payé.

Partant, le bureau d'imposition n'était pas en droit de taxer les recettes à un montant supérieur aux recettes déclarées et documentées par le demandeur. Les paragraphes 243 et 244 AO n'étant pas applicables au tribunal administratif au vœu de l'article 97 (3) n° 8 de la loi précitée du 7 novembre 1996, il n'incombe pas à ce dernier de parer à l'insuffisance des investigations du bureau d'imposition en entendant un locataire comme témoin, de manière que la demande afférente du délégué du gouvernement est à écarter.

Il s'ensuit que le bulletin d'impôt entrepris encourt la réformation dans la mesure où le montant total des loyers bruts pour les 3 derniers mois de l'année 1999 est à fixer non pas à 66.000 LUF, mais à 45.000 LUF.

Le demandeur conteste ensuite le refus par le bureau d'imposition d'admettre en déduction de son revenu imposable le montant de 428.556 LUF en tant que charges extraordinaires et soutient que le montant de 264.815 LUF ainsi retenu par le bureau

d'imposition à titre de charges extraordinaires ne serait pas prouvé par le préposé. Dans ce contexte, il soutient encore que le bureau d'imposition aurait oublié de prendre en considération en déduction de son revenu imposable un abattement forfaitaire à hauteur de 20.700 LUF pour charges extraordinaires en raison de son état d'invalidité ou d'infirmité.

Le délégué du gouvernement soutient que l'abattement forfaitaire pour charges extraordinaires aurait été inclus et que le montant brut déclaré comme charges extraordinaires aurait été réduit, en ce que les intérêts débiteurs ne seraient pas à qualifier de charges extraordinaires mais de dépenses spéciales.

Le bulletin d'impôt litigieux renseigne un abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires au titre de l'article 127 LIR à hauteur de 264.815 LUF.

D'après les éléments du dossier soumis au tribunal, le bureau d'imposition a admis en déduction à titre de charges extraordinaires les frais de maladie du demandeur à hauteur de 5.266 LUF, le secours alimentaire à hauteur de 334.590 LUF ainsi que les frais de soutien de la mère du demandeur à hauteur de 56.700 LUF.

Contrairement à l'affirmation du demandeur, les pièces du dossier font apparaître que le bureau d'imposition a pris en compte un abattement forfaitaire de revenu imposable à hauteur de 20.700 LUF pour charges extraordinaires en raison de l'état d'invalidité ou d'infirmité du demandeur au sens de l'article 127 LIR.

Le bureau d'imposition n'a toutefois pas retenu une note de frais et honoraires d'un avocat d'un montant de 32.000 LUF, ainsi que les intérêts débiteurs déclarés en relation avec la maladie du demandeur à hauteur de 105.881 LUF.

En ce qui concerne le montant de 32.000.- LUF déclaré par le demandeur et représentant une note d'honoraires d'un avocat, force est de constater que ladite note d'honoraires concerne une affaire ayant opposé le demandeur à une entreprise d'autocars et de voyages, de sorte qu'à défaut de précisions sur la nature précise de cette note d'honoraires et le chef de charges extraordinaires sous lequel la prise en compte est sollicitée, la prétention du demandeur est à écarter comme non fondée.

Concernant le montant de 105.881 LUF à titre d'« *intérêts débiteurs en relation économique avec maladie du 01/11/81 au 01/06/91* », l'article 127 (2) 2^e phrase LIR dispose que « *ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales* ».

Au vœu de l'article 109 (1) LIR, « *sont déductibles du total des revenus nets, dans la mesure où elles ne sont à considérer ni comme dépenses d'exploitation ni comme frais d'obtention, les charges et dépenses suivantes, qualifiées de dépenses spéciales : (...)*

1a. les intérêts débiteurs, dans la mesure où ces intérêts ne sont pas en rapport économique avec des revenus exemptés ».

Il se dégage de ces deux dispositions légales que tous les intérêts débiteurs qui ne se trouvent pas en relation économique avec la réalisation d'un bénéfice (dépenses

d'exploitation) ou d'un revenu (frais d'obtention) visés par l'article 10 LIR et qui n'ont pas de rapport économique avec un revenu exempté par une disposition légale expresse, mais qui résultent du financement externe d'une utilisation de revenus nets en dehors de tout lien avec une réalisation de revenus doivent être qualifiés de dépenses spéciales indépendamment de leur affectation concrète, fût-elle le financement de dépenses qualifiées elles-mêmes de charges extraordinaires (cf. projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571⁴, ad art. 125, p. 227).

Partant, étant donné que la reconnaissance des dépenses sous-jacentes comme charges extraordinaires n'emporte pas la même qualification des intérêts débiteurs y relatifs par attraction, c'est partant à bon droit que le bureau d'imposition a requalifié les intérêts débiteurs en dépenses spéciales.

Etant donné que le revenu imposable du demandeur se chiffre à 1.905.511 LUF, la charge normale est selon le tableau faisant partie intégrante du paragraphe 4 de l'article 127 LIR de 8%, à savoir 152.441 LUF.

La charge extraordinaire s'élève dès lors à 396.556 (5.266 + 334.590 + 56.700) – 152.441 = 244.115 + 20.700 = 264.815 LUF, montant repris par le bureau d'imposition.

Il s'ensuit que le moyen du demandeur tendant à voir déduire en déduction de son revenu imposable le montant de 428.556 LUF en tant que charges extraordinaires est à écarter comme non fondé.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours sous analyse est partiellement justifié et que le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1999 encourt la réformation en ce sens que le revenu de capitaux mobiliers imputé au demandeur est à réduire du montant de 1.142.649 LUF et que les recettes de loyers pour les 3 derniers mois de l'année 1999 sont à fixer au montant total de 45.000 LUF.

Au vu de l'issue au fond du litige et plus particulièrement du fait que le demandeur a succombé en partie dans ses moyens, il y a lieu de faire masse des frais et de les imputer à raison de la moitié au demandeur et de l'autre moitié à l'Etat.

La demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 250.- euros, telle que formulée par le demandeur, est cependant à rejeter comme non fondée, étant donné que les conditions légales de l'article 33 de la loi précitée du 21 juin 1999 ne sont pas remplies en l'espèce.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 1999 entrepris, émis le 21 juillet 2004 à l'égard de Monsieur ..., dit que le revenu de capitaux mobiliers imputé à Monsieur ... est à réduire du montant de 1.142.649 LUF et que les recettes de loyer pour les mois d'octobre à décembre 1999 sont à fixer au montant total de 45.000 LUF ;

dit le recours non fondé pour le surplus ;

renvoie l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur ;

fait masse des frais et les impose à raison de la moitié au demandeur et de l'autre moitié à l'Etat.

Ainsi jugé par :

M. Schroeder, premier juge,
M. Spielmann, juge,
Mme Gillardin, juge,

et lu à l'audience publique du 5 juillet 2006 par le premier juge, en présence de M. Legille, greffier.

s. Legille

s. Schroeder